



บันทึกข้อความ

ส่วนงาน _____ กองคลัง สำนักงานมหาวิทยาลัย โทร.๓๑๒๒-๓

ที่ ศธ ๖๓๙๒(๓)/ ว ๓๒๒๒ _____ วันที่ ๔ พฤศจิกายน ๒๕๕๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เรียน เลขาธิการคณะ ผู้อำนวยการสถาบัน สำนัก ศูนย์ กอง ประสานสภาพนักงาน

เพื่อโปรดทราบและโปรดแจ้งให้หน่วยงานในสังกัดเพื่อ

ทราบ

ทราบและดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไป

ทราบและถือปฏิบัติ

พ.จ.อ.

(นางสาวพิกุลทอง เมืองแก้ว)

หัวหน้างานธุรการ

แทน ผู้อำนวยการกองคลัง



บันทึกข้อความ

ส่วนงาน _____ กองคลัง สำนักงานมหาวิทยาลัย โทร.๓๑๒๓

ที่ ศค ๖๓๙๒(๓)/ ๖๕๑๕๐ วันที่ ๓๐ ตุลาคม ๒๕๕๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เรียน รองอธิการบดีฝ่ายบริหารการเงินและทรัพย์สิน

สรุปเรื่อง ตามหนังสือที่ กค ๐๔๒๓.๒ /ว ๓๗/๔ ลงวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๕๖ กรมบัญชีกลาง ได้แจ้ง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด เพื่อแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติ ตามรายละเอียดปรากฏในหนังสือ ดังแนบ

กฎ / ระเบียบ / ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

- สามารถดูรายละเอียดหนังสือดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกองคลัง <http://finance.oop.cmu.ac.th/> ที่ หนังสือเวียนกองคลัง (การเบิกจ่ายเงิน)

ข้อเสนอเพื่อพิจารณา

๑. เพื่อโปรดทราบ
๒. แจ้งทุกส่วนงานในสังกัดมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เพื่อทราบ
๓. แจ้ง งานการเงิน งานบัญชี งานพัฒนาระบบบริหารงานคลัง กองคลัง เพื่อทราบและถือปฏิบัติต่อไป

(นางวิภาภรณ์ ประดิษฐ์ดำรง)

พนักงานปฏิบัติงาน

๒๙ ต.ค. ๒๕๕๖

คำสั่ง

แจ้งตามเสนอ

๐ ๔ พ.ย. ๒๕๕๖

(รองศาสตราจารย์ ดร.จิราวรรณ ฉายสุวรรณ)
รองอธิการบดีฝ่ายบริหารการเงินและทรัพย์สิน
ปฏิบัติการแทนอธิการบดีมหาวิทยาลัยเชียงใหม่

รองนายกสภาฯ อภคค
ผู้อำนวยการกองคลัง



กองกลาง สำนักงานมหาวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
เลขรับ 13388
วันที่ ๒๒ ต.ค. ๒๕๕๖
เวลา.....

ที่บ.คลัง
90281
เลขรับ 25 ต.ค. 2556
วันที่ ๑๐๕๐๐
เวลา.....

ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๗๗๕

กรมบัญชีกลาง
ถนนพระราม ๒

๑๑ ตุลาคม ๒๕๕๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
เรียน อธิการบดีมหาวิทยาลัยเชียงใหม่

- สิ่งที่ส่งมาด้วย
๑. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
 ๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ตามที่กระทรวงการคลังได้ออกประกาศ เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๕๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง และจัดทำรายงานการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กรมบัญชีกลาง ขอเรียนว่า กระทรวงการคลังได้ออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ลงวันที่ ๗ ตุลาคม ๒๕๕๖ ปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย ๑ และ ๒ เพิ่มเติมจากหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๕๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐถือปฏิบัติในเรื่องดังกล่าว ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป และส่งผลให้รายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้น โดยหน่วยงานสามารถดาวน์โหลดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวได้จากเว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th ในส่วนของข้อมูลข่าวสารกรมบัญชีกลาง หัวข้อบัญชี ตรวจสอบภายใน เงินนอกงบประมาณ หัวข้อกฎหมายระเบียบเอกสารเผยแพร่ หัวข้อมาตรฐานคู่มือ-แนวปฏิบัติ-ด้านการบัญชีภาครัฐ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบถือปฏิบัติต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

(นางอูไร รุ่งโพธิ์หยก)

ที่ปรึกษาด้านพัฒนาระบบบัญชี
ปฏิบัติราชการแทน อธิบดีกรมบัญชีกลาง

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ baccount@cgd.go.th



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓

เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๕๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดท่างบการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำงบการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด เพิ่มเติมจากหลักการและนโยบายบัญชีที่ได้กำหนดไว้ตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

(นายกิตติรัตน์ ณ ระนอง)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓

เรื่อง

นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด พ.ศ. ๒๕๕๔ (IPSAS ๓ : Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (๒๐๐๖)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๑)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	๑-๒
ขอบเขต	๓
คำนิยาม	๔-๕
ความมีสาระสำคัญ	๕
นโยบายการบัญชี	๖-๓๓
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี	๖-๑๒
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี	๑๓
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๑๔-๓๓
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๒๑-๒๙
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	๒๔
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	๒๕-๒๙
การเปิดเผยข้อมูล	๓๐-๓๓
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	๓๔-๔๒
การเปิดเผยข้อมูล	๔๑-๔๒
ข้อผิดพลาด	๔๓-๕๑
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้	๔๕-๕๐
การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน	๕๑
กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง และไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ	๕๒-๕๕
วันที่ถือปฏิบัติ	๕๖

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑-๕๖ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่าน
โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึง (ก) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และ (ค) การแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้งบการเงินของหน่วยงานมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของหน่วยงานเดียวกัน และเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น
๒. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ขอบเขต

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	หมายถึง	การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การไม่สามารถทำได้ หมายถึง
ในทางปฏิบัติ

การที่หน่วยงานไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่าหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนหรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- ๑) หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับงบการเงินย้อนหลังได้
- ๒) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว
- ๓) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการตามย่อหน้าที่ ๓.๑ และย่อหน้าที่ ๓.๒ ออกจากข้อมูลอื่น
 - ๓.๑) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้ วัตถุประสงค์หรือเปิดเผยข้อมูล และ
 - ๓.๒) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ควรมีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของงวดก่อน

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง

การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของหน่วยงานในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว

- ๑) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่
- ๒) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน

		ข้อผิดพลาดในการนำนโยบายการบัญชีมาใช้ดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต
การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป	หมายถึง	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ <ol style="list-style-type: none"> ๑) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ๒) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	หมายถึง	การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีในเรื่องนั้นมาโดยตลอด
การปรับงบการเงินย้อนหลัง	หมายถึง	การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความมีสาระสำคัญ

๕. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูล หรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูลต้องอาศัยการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้งบการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้งบการเงินจะต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลอย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น

การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้งบการเงิน

นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

๖. เมื่อหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องนั้น
๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่มีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจและน่าเชื่อถือ เกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชี ไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มี สาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือ กระแสเงินสด
๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ มีแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเป็นส่วนประกอบสำหรับหน่วยงานในการนำไปปรับใช้ ตามความต้องการ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน การบัญชีภาครัฐหรือไม่ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐถือเป็น ข้อบังคับ ส่วนแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไม่ถือเป็นข้อบังคับ สำหรับงบการเงิน
๙. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหาร ต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้
 - ๙.๑ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
 - ๙.๒ มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงินของหน่วยงาน
 - ๙.๒.๑ แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงานอย่างเที่ยงธรรม
 - ๙.๒.๒ สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นโดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย
 - ๙.๒.๓ มีความเป็นกลาง กล่าวคือปราศจากความลำเอียง
 - ๙.๒.๔ จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง
 - ๙.๒.๕ มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

๑๐. ย่อหน้าที่ ๘ ประสงค์จะให้มีการพัฒนานโยบายการบัญชี เพื่อให้ได้ความมั่นใจว่างบการเงินให้ข้อมูลที่ เป็นไปตาม ลักษณะเชิงคุณภาพตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒
๑๑. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๙ ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับต่อไปนี้
 - ๑๑.๑ ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับ เรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน
 - ๑๑.๒ คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ที่ระบุไว้ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับ ในภาครัฐ ซึ่งไม่ขัดกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒
 - ๑๑.๓ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ
 - ๑๑.๔ มาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีฯ
๑๒. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๑๑ ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่น ที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี ตามย่อหน้า ๑๑.๓ และ ๑๑.๔

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

๑๓. หน่วยงานต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการ เหตุการณ์และ สถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะ ให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนด หรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ หน่วยงานต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติ อย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๑๔. หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้
 - ๑๔.๑ เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
 - ๑๔.๒ ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบ รายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด ของหน่วยงาน
๑๕. ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกันเพื่อระบุถึง แนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องใช้

นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔

๑๖. การเปลี่ยนแปลงจากเกณฑ์การบัญชีหนึ่งไปเป็นอีกเกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
๑๗. การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี การรับรู้ หรือการวัดมูลค่าของรายการ เหตุการณ์ หรือ สถานการณ์ ภายใต้เกณฑ์การบัญชี ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
๑๘. กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - ๑๘.๑ การนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
 - ๑๘.๒ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ
๑๙. การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ดีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวมากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้
๒๐. ย่อหน้าที่ ๒๑-๓๓ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๒๑. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๕
 - ๒๑.๑ หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว
 - ๒๑.๒ หากหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ หน่วยงานต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น

๒๒. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ
๒๓. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๑๒ ซึ่งอนุญาตให้นำประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและหน่วยงานเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๔. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๕ เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลังตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑.๑ หรือ ๒๑.๒ หน่วยงานต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๕. เมื่อหน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ๒๑.๑ หรือ ๒๑.๒ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวมีผลให้หน่วยงานต้องปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่หน่วยงานไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้
๒๖. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบได้ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยหน่วยงานต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น
๒๗. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบันจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ หน่วยงานต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบเพื่อแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

๒๘. หากหน่วยงานนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดที่สามารถทำได้ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนจะไม่สามารถทำได้เว้นแต่หน่วยงานสามารถระบุผลกระทบสะสมของยอดคงเหลือยกมาและยอดคงเหลือยกไปในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชานั้น จำนวนเงินของรายการปรับปรุงสำหรับงวดบัญชีก่อนๆ จะนำมาปรับกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของรายการที่เป็นองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งโดยปกติจะเป็นรายการปรับปรุงกับรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้นงวด อย่างไรก็ตาม รายการปรับปรุงอาจนำมาปรับปรุงกับองค์ประกอบอื่นๆ ของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนได้ (เช่น เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ) ข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชีก่อน เช่น สรุปรายการการเงินในอดีตจะได้รับการปรับปรุงไปถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้ เช่นเดียวกัน
๒๙. หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนๆ ได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมต่องวดก่อนๆ จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๗ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับตั้งแต่งวดล่าสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้น หน่วยงานจึงไม่ต้องคำนึงถึงส่วนของรายการปรับปรุงสะสมต่อสินทรัพย์หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ อนุญาตให้หน่วยงานสามารถเปลี่ยนนโยบายการบัญชีแม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงกับงวดบัญชีก่อนๆ ในทางปฏิบัติได้ ย่อหน้าที่ ๕๒-๕๕ ได้กำหนดแนวปฏิบัติเมื่อหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูล

๓๐. เมื่อหน่วยงานเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน ข) หากหน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้น หรือ ค) หากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๓๐.๑ ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ
 - ๓๐.๒ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
 - ๓๐.๓ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - ๓๐.๔ คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง
 - ๓๐.๕ ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

๓๐.๖ สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงิน ที่ได้รับผลกระทบ

๓๐.๗ จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

๓๐.๘ หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑.๑ และ ๒๑.๒ สำหรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อนงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าว และรายละเอียดว่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเริ่มเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๑. หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชียุ่กันๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูล ทุกข้อดังต่อไปนี้

๓๑.๑ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๓๑.๒ เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มากยิ่งขึ้นได้อย่างไร

๓๑.๓ สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงิน ที่ได้รับผลกระทบ

๓๑.๔ จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอหากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

๓๑.๕ หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนๆ หรือ งวดใดงวดหนึ่งก่อนงบการเงินงวดที่นำเสนอได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่ การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใด และอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๒. เมื่อหน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผลบังคับใช้มาถือปฏิบัติ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

๓๒.๑ ข้อเท็จจริงที่หน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

- ๓๒.๒ ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่เหมาะสมได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่มาถือปฏิบัติต่องบการเงินของหน่วยงานในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
๓๓. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๓๒ ให้หน่วยงานพิจารณาเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๓๓.๑ ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
 - ๓๓.๒ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
 - ๓๓.๓ วันที่ที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีผลบังคับใช้
 - ๓๓.๔ วันที่ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐมาเริ่มถือปฏิบัติ
 - ๓๓.๕ ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
 - ๓๓.๕.๑ คำอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงินของหน่วยงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ
 - ๓๓.๕.๒ หากไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

๓๔. เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ดังนั้น หน่วยงานอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้หน่วยงานต้องใช้การประมาณการ ได้แก่
- ๓๔.๑ หนี้สงสัยจะสูญ
 - ๓๔.๒ สินค้าล้าสมัย
 - ๓๔.๓ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
 - ๓๔.๔ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า หรือสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ และ
 - ๓๔.๕ ภาวะผูกพันจากการรับประกัน
๓๕. การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ
๓๖. หน่วยงานอาจต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือหน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการไม่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

๓๗. การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
๓๘. นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๓๙ หน่วยงานต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- ๓๘.๑ สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว
- ๓๘.๒ สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว
๓๙. หากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น
๔๐. การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำ การเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของทั้งงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุใช้งานของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดบัญชีในอนาคตแต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณี หน่วยงานต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบันส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต

การเปิดเผยข้อมูล

๔๑. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้

๔๒. หากหน่วยงานไม่เปิดเผยผลกระทบต่อวงบัญชีในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่อวงบัญชีในอนาคตได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

๔๓. ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูล หรือการเปิดเผยองค์ประกอบของงบการเงิน งบการเงินถือว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อทำให้งบการเงินของหน่วยงานแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ หน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันทีก่อนที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งหน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไป และข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป (ดูย่อหน้าที่ ๔๔-๔๘)

๔๔. ยกเว้นข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๔๕ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

๔๔.๑ ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

๔๔.๒ หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้

๔๕. หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

๔๖. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

๔๗. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มี
ต้องการเงินของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดง
เป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
๔๘. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่พบ
ข้อผิดพลาด หน่วยงานต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุป
โดยปรับย้อนหลังให้ใกล้เคียงที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
๔๙. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชี
มาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนๆ ทุกงวด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๗ หน่วยงานต้อง
ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่ต้อง
คำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ต้องปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในส่วนที่เกิดก่อนวัน
ดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถแก้ไข
ข้อผิดพลาดสำหรับงบการเงินงวดก่อนๆ ได้ไว้ในย่อหน้าที่ ๕๒-๕๕
๕๐. การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชี
มีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อหน่วยงานได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น
ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

๕๑. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๔๔ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๕๑.๑ ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน
- ๕๑.๒ สำหรับงบการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการ
แต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบเท่าที่สามารถปฏิบัติได้
- ๕๑.๓ จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ
- ๕๑.๔ หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใด
งวดหนึ่งได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียด
ว่าหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร
- งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

๕๒. ในบางสถานการณ์ เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อนๆ ที่แสดงเปรียบเทียบเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อนๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ ๕๓-๕๕ เกี่ยวกับการเปลี่ยนกันที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อนๆ) หรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปไม่ได้ที่หน่วยงานจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่
๕๓. บ่อยครั้งที่หน่วยงานจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของงบการเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน เนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไปนานขึ้นหลังจากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น
๕๔. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน หน่วยงานต้องจำแนกข้อมูลดังต่อไปนี้ออกจากข้อมูลอื่น
- ๕๔.๑ ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ
- ๕๔.๒ ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่
- สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่หาได้หรือข้อมูลที่หาได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
๕๕. หน่วยงานต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในงวดก่อนหรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัตถุประสงค์หรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนในการจัดประเภทอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ก่อนหน้านี้อาคารดังกล่าวจัดประเภทเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนเกณฑ์การจัดประเภทสำหรับงวดบัญชีนั้น หากฝ่ายบริหารของหน่วยงานได้ตัดสินใจที่จะใช้อาคารนั้นเป็นอาคารสำนักงานในเวลาต่อมา การปรับข้อมูล

เปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนที่ต้องอาศัยประมาณการที่มีนัยสำคัญ ไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูล
เปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

วันถือปฏิบัติ

๕๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน
หรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๗ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงาน
นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๗
หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย